

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus

– tarkastajien itsearvioinnin näkökulma

Jaakko Rönkkö

JÄRJESTÄMÄLLÄ SISÄISEN tarkastuksen toiminnon organisaation johto voi vahventaa ohjaus- ja valvontajärjestelmänsä asiantuntijayksiköllä, jonka keskeisin tehtävä on tuottaa organisaatiolle lisäarvoa mm. parantamalla riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosesseja. Kuitenkin vain osa organisaatioista päättää perustaa sisäisen tarkastuksen toiminnon.

Sisäinen tarkastus pyrkii legitimoimaan asemaansa organisaation johtamisjärjestelmässä tavoittelemalla tuloksellisuutta toiminnassaan. Tämän artikkelin tavoitteena on suomalaisille sisäisille tarkastajille suunnatun kyselylomakehaastattelun keinoin peilata tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuuden edellytyksiä tarkastajien omiin käsityksiin, ja luoda näin kokonaiskuva siitä, millaisista osatekijöistä tuloksellinen sisäinen tarkastus rakentuu.

Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruuhonen, Jaakko Rönkkö & Jani Wacker (toim.)
Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä.

Tampere: Tampere University Press 2019, 123–147.

<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-004-5>

Tuloksellisella sisäisellä tarkastuksella voidaan ymmärtää toimintoa, joka pyrkii tuottamaan organisaatiolleen lisäarvoa mm. taloudellisuuden, tuottavuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden näkökulmista. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta voidaan kuitenkin lähestyä mm. organisatoristen, tarkastajien ominaisuuksiin liittyvien sekä toiminnallisten kriteerien kautta – ja löytää näin monitulkintaiselle käsitteelle uusia ulottuvuuksia. Käsitteen eri tulkinnoilla voidaan toisaalta löytää myös selityksiä sille, miksi organisaatiot käyttäytyvät eri tavoin päättäessään sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisesta käytöstä. Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että mm. sisäisen tarkastuksen sidosryhmäsuhteilla organisaation ylimpään johtoon ja operatiiviseen johtoon sekä sisäisen tarkastuksen riippumattomalla asemalla organisaatiossa on keskeinen vaikutus toiminnon tuloksellisuuteen.

Johdanto

Tutkimuskirjallisuudessa on kattavasti osoitettu sisäisen tarkastuksen olevan keskeinen osa organisaation hyvää hallintotapaa (Carcello, Hermanson & Raghunandan 2005; Goodwin 2004; Paape, Scheffé & Snoep 2003; Sarens 2009). Sisäisten tarkastajien ammattikunnan oma kansainvälinen kattojärjestö *The Institute of Internal Auditors* määrittelee sisäisen tarkastuksen käsitteellisesti seuraavasti: *”Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen”* (Sisäiset Tarkastajat ry 2017). Sisäisen tarkastuksen olemassaolon keskeiseksi legitimoijaksi on siis ammattikunnan toimesta määritellyt lisäarvon tuottaminen organisaatiolle ja sen toiminnan parantaminen. Sisäisen tarkastuksen järjestämisestä ei näistä toiminnon olemassaoloa puoltavista seikoista huolimatta ole säädetty suomalaisissa eturivin organisaatioissa pakolliseksi tehtäväksi riippumatta siitä, onko kyseessä esimerkiksi kuntaorganisaatio, listattu osakeyhtiö tai valtion virasto tai laitos (Kuntalaki 420/2015; Arvopaperimarkkinayhdistys 2015; Asetus valtion talousarviosta 1243/1992). Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen järjestäminen tai järjestämättä jättäminen on näin ollen jätetty organisaation ylimmän johdon, kuten esimerkiksi osakeyhtiömuotoisessa toiminnassa hallituksen, vastuulle. Ylimmän johdon agendalla on luonnollisesti monia muitakin johtamis- ja valvontajärjestelmän kehittämiseen liittyviä keskeisiä kysymyksiä, kuin päätös yksittäisen asiantuntijayksikön, sisäisen tarkastuksen, perustamisesta. Organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmään on alkanut kiihtyvään tahtiin syntyä toimintoja, kuten compliance-toiminto ja riskienhallintayksikkö. Näiden voidaan nähdä kilpailevan rajallisista resursseista sisäisten tarkastajien kanssa, sillä aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa on esitetty, että erilaiset ohjaus- ja valvontamekanismit ovat toistensa substituoituvia (Rediker & Seth 1995). Valvontajärjestelmä on kokonaisuus,

jossa jokaisen toiminnon ja yksittäisen toimijan on lunastettava paikkansa. Sisäisen tarkastuksen tulokselliselle toiminnalle on täten olemassa selkeä tarve niin toiminnon omien tavoitteiden toteutumisen kuin sisäisen tarkastuksen keskeisten sidosryhmien vaatimusten näkökulmasta.

Tämän artikkelin keskeinen tutkimuskysymys on, millaisista osatekijöistä muodostuu sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus. Ensiksi tarkastellaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjen kriteerien pohjalta. Toiseksi, tässä artikkelissa analysoidaan näiden tutkimuskirjallisuudessa esitettyjen kriteerien pohjalta tehdyn kyselytutkimuksen tuloksia tarkastajien käsityksistä tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytyksistä. Kuten edellä esitettiin, sisäisen tarkastuksen olemassaolon keskeinen legitimoija toimialasta riippumatta on lisäarvon tuottaminen organisaatiolle, jossa tarkastusyksikkö toimii. Myös julkisen sektorin organisaatioissa on jo pitkään korostunut pyrkimys tulokselliseen toimintaan (ks. esim. Lumijärvi 2009, 9). Sisäinen tarkastus kilpailee organisaation muiden yksiköiden kanssa rajallisista resursseista, joten toiminnon itsessäänkin tulee pyrkiä tulokselliseen toimintaan. Mitä sitten on tuloksellinen sisäinen tarkastus ja millaisten osatekijöiden avulla teemaa voidaan lähestyä? Tutkimuskysymys on erityisesti käytännön näkökulmasta kiehtova, mutta teemaa on käsitelty runsaasti myös tutkimuskirjallisuudessa (Arena & Azzone 2009; IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007; Rönkkö & Lilja 2016; Soh & Martinov-Bennie 2011). Valtaosa tutkimuskirjallisuudesta käsittelee sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta yksityisen sektorin organisaatioiden, erityisesti osakeyhtiöiden, näkökulmasta (Arena & Azzone 2009; Lenz ym. 2014). Toisaalta tarkastustoiminnan tuottamaa lisäarvoa kuntakontekstissa on tutkittu ulkoisen tarkastuksen, tilintarkastuksen näkökulmasta (Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002). Tässä tutkimuksessa sisäistä tarkastusta ja sen tuloksellisuutta tarkastellaan ilmiönä ja yksittäisenä toimintona osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää riippumatta organisaation toiminnan tarkoituksesta.

Kuntalain viime vuosien (365/2012, 410/2015) muutosprosessi ja suomalaisen kuntakentän laaja-alaiset toimintaympäristön muutokset tekevät tutkimusaiheesta ajankohtaisen. Kuntien toimintojen kiihtynyt yhtiöittämistähti ja konsernirakenteiden monimutkaistuminen ovat muuttaneet kuntakonsernien organisaatorakenteita ja luoneet uudenlaisia vaatimuksia johtamis- ja valvontajärjestelmälle sekä korostavat toimivan sisäisen valvonta- ja riskienhallintajärjestelmän merkitystä kunnan laadukkaassa johtamisessa (HE 24/2012 vp.). Toisaalta, listayhtiöiden hallinnointikoodin sisäistä tarkastusta koskevat suositukset ja niiden päivitykset (Arvopaperimarkkinayhdistys ry, 2015) pitävät sisäisen tarkastuksen listayhtiöiden hallinnointimallin kehittämiskeskustelun ytimessä. Tässä artikkelissa tuodaan keskusteluun uutta tietoa siitä, miten sisäisen tarkastuksen ammattikunta näkee roolinsa osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää lakisääteisen tilintarkastuksen, ylimmän johdon ja operatiivisen johdon ohella.

Artikkeli noudattelee seuraavanlaista rakennetta: johdantoa seuraa kirjallisuuskatsaus ja teoreettinen viitekehys, sen jälkeen esitetään menettelmälliset valinnat sekä keskeiset tulokset, ja lopuksi artikkelin keskeiset johtopäätökset ja yhteenveto.

Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset tutkimuskirjallisuudessa

Tuloksellisuutta on pidetty toiminnan keskeisenä tavoitteena julkisilla varoilla toimivissa organisaatioissa jo vuosikymmenet ja käsitteen monenlaisista tulkinnoista on laaja kirjo tutkimuskirjallisuutta (ks. esim. Kanter & Brinkerhoff 1981; Kaplan & Norton 1996; Holzer & Kloby 2005). Toisaalta, voittoa tavoittelevissa yksityisen sektorin organisaatioissa toiminnan tuloksellisuusvaateet taloudellinen kannattavuus mukaan lukien voidaan nähdä organisaation toiminnan olemassaolon perustana. Esimerkiksi osakeyhtiölain (624/2006) 1 luvun 5 §:n mukaan ”yhtiön toiminnan

tarkoitus on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin”. Moniulotteinen tuloksellisuuden käsitteen määrittely antaa kiinnostavan lähtökohdan yhdistää sisäisen tarkastuksen toiminto organisaatioiden toiminnan tuloksellisuuden kehittämisen viitekehykseen. Aihepiirin aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta koskeva tutkimusaukko on tunnistettu (ks. Lenz & Hahn 2015), ja aihepiiriä koskeva kirjallisuus on lisääntymässä (ks. esim. Arena & Azzone 2009; Lenz ym. 2014; Mihret & Yismaw 2007; Soh & Martinov-Bennie 2011). Aiemmissa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta koskevissa tutkimuksissa on nostettu esiin lukuisia toiminnon tuloksellisuuteen vaikuttavia osatekijöitä, jotka tässä artikkelissa kategorisoidaan seuraavien otsikoiden alle: 1) sisäisten tarkastajien ominaisuuksiin liittyvät kriteerit (ks. esim. Arena & Azzone 2009; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007; Soh & Martinov-Bennie 2011, 2) sidosryhmäsuhteisiin liittyvät kriteerit (ks. esim. Arena & Azzone 2009; Lenz ym. 2014; Mihret & Yismaw 2007; Soh & Martinov-Bennie 2011), sekä 3) toiminnalliset ja tarkastusprosessiin liittyvät kriteerit (ks. esim. Arena & Azzone 2009; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007).

Tarkastajien ominaisuuksiin liittyvistä osatekijöistä

Sisäisten tarkastajien ominaisuuksia, osaamista ja tarkastusyksikön ominaisuuksia on tutkimuskirjallisuudessa pidetty toiminnon tuloksellisuuteen vaikuttavina tekijöinä. Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen on selitetty liittyvän mm. tarkastajien suhteelliseen osuuteen organisaation työntekijämäärästä (Arena & Azzone 2009), yksikön rahallisiin resursseihin (IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011), alan ammattitutkintojen suorittamiseen (Arena & Azzone 2009; Sarens 2009), tarkastajien työkokemukseen (Sarens 2009) sekä tarkastajien sosiaalisiin taitoihin (Sarens 2009; Soh & Martinov-Bennie 2011). Tämän tutkimuksen taustana olevaan kyselylomakehaastatteluun on sisällytetty nämä viisi aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyä sisäisten tarkastajien ja

sisäisen tarkastuksen yksikön ominaisuuksiin liittyvää tuloksellisuuden osatekijää.

Sisäinen tarkastus on asiantuntijatoiminto, joka joutuu omalla osaamisellaan ansaitsemaan legitimitteettinsä organisaation hierarkiassa, joten on perusteltua tarkastella tarkastajien ja tarkastusyksikön ominaisuuksien yhteyttä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Yksittäisen asiantuntijatyöntekijän osaaminen ja koko tarkastusyksikön kollektiivinen osaaminen ovat perusteltuja osatekijöitä pohdittaessa monitulkintaista tuloksellisuuskäsitettä sisäisen tarkastuksen kontekstissa. Aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa on osoitettu, että tarkastajien osaaminen toiminnon tuloksellisuutta tarkasteltaessa konkretisoituu mm. aktiivisuudessa suorittaa sisäisen tarkastuksen ammattitutkintoja, kuten esimerkiksi *Certified Internal Auditor* -tutkinto (Arena & Azzone 2009). Sarens (2009) nostaa omassa tutkimuksessaan ammattitutkintojen lisäksi keskeiseksi osaamisen osatekijäksi mm. tarkastajien työkokemuksen. Sisäisten tarkastajien työ organisaatiolle lisäarvoa tuottavassa asiantuntijayksikössä edellyttää kokemuseräistä ongelmanratkaisukykyä ja organisaation johtamisjärjestelmien kokonaisvaltaista hahmottamista, joten vankalla ja monipuolisella työkokemuksella on perusteltua olettaa olevan yhteys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen.

Tutkimuksessa selvitetään myös sisäisten tarkastajien sosiaalisten taitojen yhteyttä toiminnon tuloksellisuuteen, sillä olemassa oleva tutkimustieto osoittaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudella olevan yhteys tarkastajien ihmissuhdetaitoihin (ks. esim. Sarens 2009; Soh & Martinov-Bennie 2011). Tarkastustyö voidaan nähdä perusluonteeltaan ihmisen tekemänä toisen ihmisen työn jälkikäteen tapahtuvana arvosteluna, jossa sosiaalisilla taidoilla voi olla suuri merkitys esimerkiksi tehtyjen kehitysehdotuksien viemisessä käytäntöön ja tarkastuskohteiden saamisessa muuttamaan valittavia työskentelytapojaan tarkastajan esittämään suuntaan. Sisäinen tarkastus voi myös hankkia osaamista ulkopuolisilta palveluntarjoajilta tai investoida esimerkiksi ajantasaisiin työkaluihin pyrkiessään tulokselliseen toimintaan. Tämän mahdollistamiseksi johdon tarkastusyksikölle allokoii-

malla budjetilla eli yksikön käyttöön osoitetuilla rahallisilla resursseilla on perusteltua ajatella olevan merkitystä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudelle. Tarkastusyksikön resurssien yhteys toiminnon tuloksellisuuteen on todettu lukuisissa aiemmissa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevissä tutkimuksissa (IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011).

Sidosryhmäsuhteisiin liittyvistä osatekijöistä

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisen ammattijärjestön IIA:n mukaan sisäisen tarkastuksen keskeinen tehtävä on tuottaa organisaatiolle lisäarvoa. Lisäarvon tuottamisen kokemus välittyy organisaatioon sen johdon kautta. Näin ollen on perusteltua tutkia tarkemmin sidosryhmäsuhteiden vaikutusta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiin. Organisaation johtamisjärjestelmän toimijoina voidaan yleisesti pitää hallitusta, toimitusjohtajan johtamaa operatiivista johtoa, ulkoista tarkastajaa eli tilintarkastajaa sekä sisäistä tarkastusta. Tutkimuksessa tarkastellaan sisäisen tarkastuksen ja em. kolmen muun keskeisen johtamisjärjestelmän toimijan välisten vuorovaikutussuhteiden vaikutusta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Sidosryhmäsuhteet hallitukseen ja tarkastusvaliokuntaan on nostettu aiemassa tutkimuskirjallisuudessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytykseksi (ks. IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011). Hallitus ja sen tarkastusvaliokunta ovat organisaation ylin päätöksentekijä ja ne tekevät näin ollen viime kädessä päätökset myös mm. sisäisen tarkastuksen resursseista. Toimiva vuorovaikutussuhde hallitukseen ja sen tarkastusvaliokuntaan edesauttaa sitä, että sisäisen tarkastuksen keskeiset kehitysehdotukset tulevat hyvin ylimmän johdon tietoisuuteen. Suhteella on myös sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta vahventava vaikutus, kun yksikkö ei toimi yksinomaan operatiivisen johdon alaisuudessa. Aikaisempi tutkimuskirjallisuus (ks. Arena & Azzone 2009) on esittänyt sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden kanalta merkitykselliseksi tekijäksi myös tarkastusvaliokunnan aktiivisuu-

den sisäiseen tarkastukseen liittyvissä kysymyksissä. Tämän voidaan ajatella heijastelevan tarkastusvaliokunnan kiinnostusta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan teemoihin ja samalla arvostusta sisäisen tarkastuksen tekemää työtä kohtaan. Tässäkin tutkimuksessa tarkastusvaliokunnan aktiivisuus sisäisen tarkastuksen kysymyksissä on nostettu omaksi tuloksellisuuden osatekijäksi.

Sisäisen tarkastuksen tulisi pyrkiä luomaan toimiva raportointi- ja vuorovaikutussuhde paitsi hallitukseen, myös toimivaan johtoon. Operatiivinen johto kantaa organisaatiossa vastuun toimintojen kehittämishotuksien implementoinnista käytäntöön, joten mm. hallintoprosessien kehittämisessä tukevan sisäisen tarkastuksen on tärkeää pyrkiä toimivaan vuorovaikutussuhteeseen operatiivisen johdon kanssa. Tässä tutkimuksessa kartoitetaan aikaisempaan tutkimustietoon perustuen sisäisen tarkastuksen ja operatiivisen johdon toimivan vuorovaikutussuhteen vaikutusta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen (ks. IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015) sekä johdon tarkastushavaintoihin suhtautumisen vaikutusta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen (ks. Mihret & Yismaw 2007).

Johtoon liittyvien sidosryhmäsuhteiden ohella aikaisempi sisäisen tarkastuksen kirjallisuus esittää, että toiminnon tuloksellisuudella olisi yhteys toimivaan vuorovaikutussuhteeseen tarkastuksen kohteena olevien yksiköiden kanssa (ks. IIA 2010). Tarkastuksen kohteena olevien yksiköiden yhteistyöhaluisen ja avoimen suhtautumisen tarkastajiin voidaan olettaa sujuvoittavan tarkastajien työtä ja edesauttavan näin koko tarkastustoiminnon tuloksellisuutta. Sisäisen tarkastuksen ohella organisaation valvontajärjestelmäkokonaisuuden toinen keskeinen riippumaton toimija on ulkoinen tarkastus eli tilintarkastaja. Aikaisempaan kirjallisuuteen perustuen (ks. esim. IIA 2010; Lenz & Hahn 2015) myös sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välisen vuorovaikutussuhteen yhteys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen on tutkimuksen kohteena.

Toiminnallisista osatekijöistä

Toiminnallisia ja tarkastusprosessiin liittyviä osatekijöitä on aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa (ks. esim. Arena & Azzone 2009; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007) nostettu esille tarkasteltaessa tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytyksiä. Ainoastaan sisäisille tarkastajille suunnatuissa tutkimuksissa (ks. Arena & Azzone 2009; Mihret & Yismaw 2007) havaintoa voidaan pitää odotettuna, sillä sisäiset tarkastajat arvioivat tuloksellisuutta omista lähtökohdistaan eli itse tarkastusprosessista ja työskentelytavoista, jotka vaikuttavat toiminnon tuloksellisuuteen.

Aikaisempi sisäisen tarkastuksen tutkimuskirjallisuus (ks. Lenz ym. 2014) olettaa, että sisäisten tarkastajien käyttämällä riskienhallintatekniikoilla on yhteys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Organisaation riskienhallintaprosessista on muodostunut yksi keskeisimmistä sisäisen tarkastuksen arvioinnin ja kehittämisen kohdealueista. Toisaalta, esimerkiksi Arena ja Azzone (2009) eivät tutkimuksessaan havainneet yhteyttä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden ja sisäisten tarkastajien riskienhallintaan osallistumisen välillä. Tämä tutkimus pyrkii edelleen selvittämään sisäisen tarkastuksen riskienhallintaan osallistumisen yhteyttä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen.

Aikaisempaan tutkimustietoon nojaten tutkimuksen toiminnallisiin tekijöihin on sisällytetty myös alaa sääntelevien säännösten ja hyvien käytäntöjen noudattaminen (IIA 2010; Lenz & Hahn 2015), tarkastusyksikön riippumattomuus ja tarkastajien objektiivisuus (IIARF 2011; Sarens 2009), sisäisen tarkastuksen ennakkoiva toimintaote (IIARF 2011), tarkastusyksikön innovatiivisuus (IIA 2010), sekä sisäisten tarkastajien tuntemus tarkastuksen kohteena olevasta organisaatiosta tai yksiköstä (Soh & Martinov-Bennie 2011). Lakien, standardien ja alan hyvien käytäntöjen noudattaminen on aikaisemmissa tutkimuksissa nostettu sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijäksi (IIA 2010; Lenz & Hahn 2015). Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattamista voidaan toisaalta käytännön näkökulmasta pitää ammatin harjoittamisen perusedellytyksenä, jonka pohjalle sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus rakentuu. Sama

pätee tarkastuksen riippumattomuuteen ja objektiivisuuteen, joita alan ammattistandardit velvoittavat sisäisiltä tarkastajilta. Tässä tutkimuksessa mukaillaan aikaisempaa tutkimuskirjallisuutta (IIARF 2011), jonka mukaan toiminnon riippumaton asema ja tarkastajien objektiivisuus on nähty sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksinä.

Toiminnon tuloksellisuuden edellytykseksi on aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa (ks. IIARF 2011) esitetty sisäisen tarkastuksen ennakkoiva ote talousasioihin, sisäisiin kontroleihin ja riskeihin eli keskeisiin tarkastustoiminnon arvioinnin kohdealueisiin. Proaktiivisella toimintaotteella sisäinen tarkastus voi mm. pyrkiä osoittamaan organisaation päätöksentekijöille tavoittelevansa aidosti keskeistä roolia hallintoprosessien kehittäjänä ja tätä myötä lisäarvon tuottamista organisaatiolle. Sisäisestä tarkastuksesta muodostuva ensimmäinen mielikuva ei välttämättä ole uusia innovaatioita käyttöön ottava uudistumishaluinen asiantuntijayksikkö. Tutkimustieto kuitenkin osoittaa, että pyrkiessään tulokselliseen toimintaan tarkastajien tulisi nimenomaan pyrkiä innovatiivisuuteen ja uusiutumiseen esimerkiksi ottamalla käyttöön uudenlaisia tarkastusmenetelmiä (IIA 2010). Erityisesti organisaatioiden toimintaympäristöjen muutokset ja nopea teknologinen kehitys asettavat tarkastajille uudenlaisia vaatimuksia.

Viimeisenä toiminnallisena osatekijänä tähän tutkimukseen on sisällytetty tarkastajien tuntemus tarkastuksen kohteena olevasta organisaatiosta tai yksiköstä, jonka sisäistä valvontaa ja hallintoprosesseja he pyrkivät lähökohtaisesti kehittämään. Organisaatiotuntemus saattaa nousta esiin esimerkiksi tilanteissa, joissa valtaosa tarkastajien työpanoksesta hankitaan ulkopuolisilta palveluntuottajilta. Tällöin tarkastajien organisaatiotuntemukselle saattaa olla luontaisia rajoitteita. Aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen nojautuen tässä tutkimuksessa pyritään kuitenkin kartoittamaan tarkastajien omia käsityksiä organisaatiotuntemuksen merkityksestä tarkastustoiminnon tuloksellisuudelle (ks. Soh & Martinov-Bennie 2011).

Sisäisille tarkastajille kohdennettu kyselytutkimus ja tulokset

Tämän tutkimuksen empiirinen aineisto muodostuu Sisäiset Tarkastajat ry:n (IIA Finland) jäsenistölle huhtikuussa 2018 kohdennetusta kyselylomakehaastattelusta. Kyselylomakkeella kartoitettiin Sisäiset Tarkastajat ry:n jäsenistön käsityksiä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavista osatekijöistä. Tutkimukseen valitut osatekijät perustuvat aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyihin kriteereihin. Kyselytutkimus lähetettiin sähköpostilla kaikille Sisäiset Tarkastajat ry:n jäsenille, joita oli tutkimuksen tekohetkellä runsaat 600 (Sisäiset Tarkastajat ry 2018). Vastauksia kyselyyn tuli yhteensä 95, joista yksi vastaaja otti kantaa vain viiteen väittämään. Tämän vastaajan osalta vastauksia ei huomioitu lopullisessa analyysissä. Lisäksi neljä vastaajaa jätti ottamatta kantaa yhteen väittämään. Näiden vastaajien osalta annetut vastaukset on huomioitu lopullisessa analyysissä. Näin ollen lopulliseen analyysiin huomioitiin yhteensä 94 vastaajan vastaukset. Kyselylomakkeella oli esitetty yhteensä 17 tutkimuskirjallisuudessa esiintynyttä tuloksellisuuden osatekijää, jotka luokiteltiin seuraavien otsikoiden alle: 1) sisäisten tarkastajien/sisäisen tarkastuksen yksikön ominaisuudet, 2) suhteet, sekä 3) toiminnalliset ja tarkastusprosessiin liittyvät tekijät. Ominaisuuskriteerejä lomakkeella esitettiin yhteensä 5 kappaletta, sidosryhmäsuhteisiin liittyviä tekijöitä 6 sekä toiminnallisia ja tarkastusprosessiin liittyviä tekijöitä yhteensä 6. Jokaiseen tuloksellisuuden osatekijään pyydettiin ottamaan kantaa asteikolla 1–4 seuraavasti: 1=täysin eri mieltä, 2=jokseenkin eri mieltä, 3=jokseenkin samaa mieltä, ja 4=täysin samaa mieltä. Kyselylomakehaastattelu toteutettiin verkkolomakeohjelmisto E-lomakkeella. Vastaukset annettiin täysin anonyymisti. Vastaajien taustaa tiedusteltiin ainoastaan kysymällä lomakkeen aluksi, työskenteleekö vastaaja organisaation omassa sisäisen tarkastuksen

yksikössä vai sisäisen tarkastuksen palveluja tarjoavassa yhteisössä¹. Lomake on esitetty kokonaisuudessaan tämän tutkimuksen liitteenä 1.

Kyselylomaketutkimuksen yksityiskohtaiset tulokset on esitetty kuviossa 1. Kuvion 1 pylväskaaviossa on esitetty vastausten 1–4 jakauma laskevassa järjestyksessä alkaen siitä tuloksellisuuden osa-alueesta, joka sai eniten vastauksia neljä (täysin samaa mieltä). Kyselylomaketutkimuksessa eniten vastauksia neljä (täysin samaa mieltä) sai ”tarkastuksen riippumattomuus ja objektiivisuus”, jota piti tuloksellisuuteen vahvasti vaikuttavana osatekijänä 81 prosenttia kaikista vastaajista. 17 prosenttia vastaajista oli väittämästä jokseenkin samaa mieltä. Vaihtoehdot ”jokseenkin eri mieltä” ja ”täysin eri mieltä” saivat molemmat ainoastaan 1 vastaajan kannan. Näin ollen peräti 98 prosenttia vastaajista oli täysin tai jokseenkin samaa mieltä siitä, että riippumattomuus ja objektiivisuus ovat tuloksellisen sisäisen tarkastuksen keskeinen elementti. Tämä ilmenee myös kuviosta 2, jossa kyselylomaketutkimuksen tulokset on esitetty palkkikaaviossa jaoteltuna samaa mieltä oleviin ja eri mieltä oleviin siten, että vastausvaihtoehdot 4 (täysin samaa mieltä) ja 3 (jokseenkin samaa mieltä) on laskettu yhteen sekä vastaavasti vaihtoehdot 2 (jokseenkin eri mieltä) ja 1 (täysin eri mieltä) on esitetty summattuna yhteen. Tulokset ovat linjassa sisäisen tarkastuksen ammattistandardien (Sisäiset Tarkastajat ry 2017) kanssa, jotka säättävät sisäisen tarkastuksen toiminnan edellytykseksi riippumattoman aseman organisaatiossa sekä objektiivisuuden tarkastustyön toteuttamisessa. Myös aikaisempi tutkimuskirjallisuus esittää, että toiminnon riippumattomuus ja tarkastajien objektiivisuus ovat tuloksellisen sisäisen tarkastuksen keskeisiä elementtejä (ks. esim. IIAF 2011; Lenz & Hahn 2015).

Toiseksi eniten vastauksia neljä saivat sisäisen tarkastuksen ja operatiivisen johdon sekä sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon eli hallituksen väliseen vuorovaikutussuhteeseen liittyvät osatekijät. 79 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä siitä, että toimiva vuorovaikutus johdon kanssa

¹ Koska tutkimukseen osallistui ainoastaan 10 palveluntuottajaorganisaatiossa työskentelevää sisäistä tarkastajaa, ei vastauksia ole eroteltu palveluntuottajiin ja organisaatiossa toimiviin sisäisiin tarkastajiin.

vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Operatiivisen johdon ja sisäisen tarkastuksen välisen yhteistyösuhteen toimivuus on näin ollen sisäisten tarkastajienkin näkökulmasta keskeinen tekijä siinä, miten tuloksellisenä sisäinen tarkastus organisaatiossa nähdään. Tämän tutkimuksen tulokset antavat siten tukea aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitetuille argumenteille, joiden mukaan suhde toimivaan johtoon määrittää keskeisesti sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta (ks. esim. IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011). Myös operatiivisen johdon suhtautuminen sisäisen tarkastuksen tekemisiin havaintoihin koettiin tutkimusaineiston perusteella erittäin merkityksellisenä tuloksellisuuteen vaikuttavana osatekijänä, kuten myös aikaisempi tutkimuskirjallisuus on osoittanut (ks. Mihret & Yismaw 2007). 77 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä, että johdon suhtautuminen havaintoihin vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Tulos viittaa siihen, että sisäisen tarkastuksen ammattilaiset kokevat toimintonsa tuloksellisuuden liittyvän läheisesti siihen, miten organisaatio ja erityisesti sen operatiivinen johto suhtautuvat sisäisen tarkastuksen tekemisiin kehityskohteisiin tai puutteisiin ja pyrkivät huomioimaan ne toiminnassaan.

Operatiivisen johdon ja sisäisen tarkastuksen välisiin suhteisiin liittyvien osatekijöiden ohella myös ylimmän johdon eli hallituksen ja sisäisen tarkastuksen välinen vuorovaikutus koettiin hyvin merkityksellisenä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavana osatekijänä. Tutkimustulos on linjassa aikaisemman tutkimuskirjallisuuden kanssa (IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015). 70 prosenttia kyselyyn vastanneista oli täysin samaa mieltä, että hallituksen ja sisäisen tarkastuksen välinen vuorovaikutus vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen.

Kun kyselytutkimuksen vastauksia tarkastellaan karkeasti jaotteleamalla vastaukset samaa mieltä oleviin (yhdistettynä vastausvaihtoehdot 3 ja 4) sekä eri mieltä oleviin (yhdistettynä vastausvaihtoehdot 1 ja 2), sisäisen tarkastuksen sidosryhmäsuhteisiin liittyvistä osatekijöistä täysin samaa mieltä tai osittain samaa mieltä oli 98 prosenttia vastaajista ”vuorovaikutus johdon kanssa” -osatekijän kohdalla, 96 prosenttia vastaajista ”johdon

suhtautuminen havaintoihin” -osatekijän kohdalla sekä 89 prosenttia vastaajista ”vuorovaikutus hallituksen kanssa” -osatekijän kohdalla (ks. kuvio 2). Yhteenvetona voidaan todeta, että sisäiset tarkastajat kokevat vuorovaikutussuhteen ylimmän johdon ja operatiivisen johdon kanssa erittäin merkityksellisenä sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuuden kannalta. Mielenkiintoisen tuloksista tekee se, että sisäisten tarkastajien näkökulmasta toiminnon tuloksellisuuden keskeisempi osatekijä vaikuttaisi olevan toimiva vuorovaikutus operatiivisen johdon kanssa kuin vuorovaikutus hallituksen kanssa. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien (Sisäiset Tarkastajat ry 2017) mukaan sisäisen tarkastuksen tulee pyrkiä kahdensuuntaiseen raportointiin, jossa raportointi kohdennetaan sekä hallitukselle että operatiiviselle johdolle. Tällä pyritään takaamaan myös sisäisen tarkastuksen riippumaton asema organisaatiossa. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden kannalta raportointisuunnista keskeisempään rooliin vaikuttaisi tämän tutkimuksen tulosten valossa nousevan yhteydenpito operatiivisen johdon kanssa. Tulos on kiinnostava, sillä esimerkiksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardien (Sisäiset Tarkastajat ry 2017) mukaan keskeiset päätökset sisäisen tarkastuksen järjestämisestä tekee organisaation hallitus. Voisi olettaa, että sisäinen tarkastus pyrki korostamaan asemaansa johtamis- ja valvontajärjestelmän keskeisenä toimijana panostamalla vuorovaikutukseen erityisesti ylimmän johdon eli hallituksen kanssa. Tätä taustaa vasten olisi voitu olettaa, että myös sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden kannalta vuorovaikutus hallituksen kanssa olisi korostunut. Huomionarvoista on kuitenkin se, että tässä tutkimuksessa tuloksellisuutta on tarkasteltu nimenomaan sisäisen tarkastuksen itsearviointin näkökulmasta, ja sisäisten tarkastajien arjessa vuorovaikutus operatiivisen johdon kanssa voi olla aktiivisempaa kuin yhteydenpito hallituksen kanssa.

Kaikilta osin sisäisen tarkastuksen sidosryhmäsuhteisiin liittyviä osatekijöitä ei yhdistetty vahvasti sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen, sillä peräti 50 prosenttia vastaajista oli joko täysin tai jokseenkin eri mieltä vuorovaikutuksen ulkoisen tarkastuksen kanssa liittymisestä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Vuorovaikutusta tarkastuksen kohteina olevien

yksiköiden ja sisäisen tarkastuksen välillä ei myöskään nähty vahvasti sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavana osatekijänä, sillä hieman yli puolet eli 57 prosenttia vastaajista oli muuttujasta täysin samaa mieltä. Tarkastusvaliokunnan aktiivisuudesta sisäisen tarkastuksen kysymyksissä toiminnon tuloksellisuuden osatekijänä oli täysin samaa mieltä 43 prosenttia vastaajista eli alle puolet tutkimukseen osallistuneista. Nämä muiden sidosryhmäsuhteisiin liittyvien osatekijöiden tulokset vahventavat omalta osaltaan käsitystä, että nimenomaan kokonaisvaltainen toimiva yhteistyö sisäisen tarkastuksen ja operatiivisen johdon sekä ylimmän johdon välillä vaikuttaisi olevan sisäisten tarkastajien näkökulmasta keskeinen tuloksellisuuteen vaikuttava tekijä.

Operatiivisen johdon ja ylimmän johdon sekä sisäisen tarkastuksen välisiin suhteisiin liittyvien tekijöiden lisäksi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen näyttäisi vahvimmin liittyvän tarkastajan sosiaaliset taidot. Sisäisen tarkastajan sosiaaliset taidot yhdisti sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vahvimmin 69 prosenttia vastaajista. ”Sosiaaliset taidot” -osatekijästä osittain samaa mieltä oli 26 prosenttia vastaajista, joten yhteensä 95 prosenttia vastaajista piti sosiaalisia taitoja sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavana tekijänä. Muista sisäisten tarkastajien ominaisuuksiin liittyvistä osatekijöistä toiminnon tuloksellisuuteen vahvimmin yhdistettiin tarkastajien työkokemus, jonka osalta täysin samaa mieltä oli 62 prosenttia vastaajista ja osittain samaa mieltä 30 prosenttia vastaajista. Kokonaisuutena sisäisten tarkastajien tai tarkastusyksikön ominaisuuksiin liittyvät osatekijät eivät tämän tutkimuksen tulosten valossa nousseet keskeisimpien sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavien tekijöiden joukkoon. Peräti 43 prosenttia vastaajista oli jokseenkin tai täysin eri mieltä siitä, että sisäisen tarkastuksen yksikön koko vaikuttaa toiminnon tuloksellisuuteen. Yksikön rahallisten resurssien määrästä oli jokseenkin tai täysin eri mieltä yhteensä 37 prosenttia vastaajista, vastaavasti ammatitutkintojen suorittamisesta eri mieltä olevien yhteenlaskettu osuus oli 34 prosenttia.

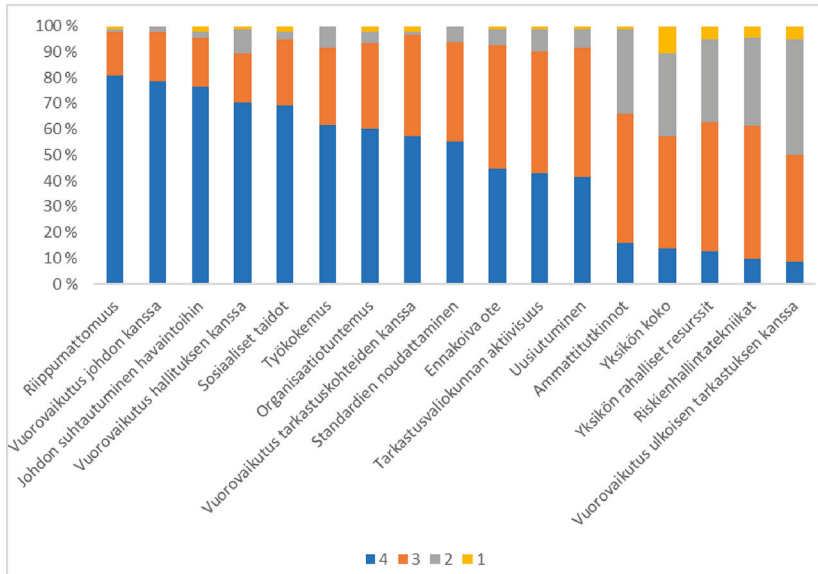
Kolmantena sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavien tekijöiden ryhmänä esitettiin tässä tutkimuksessa toiminnalliset ja tarkastusprosessiin liittyvät osatekijät, joista ”tarkastuksen riippumattomuus ja objektiivisuus” -osatekijä oli tutkimustulosten mukaan vahvimmin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen yhdistetty osatekijä, kuten edellä on esitetty. Muut toiminnalliset ja tarkastusprosessiin liittyvät tekijät eivät nousseet tämän tutkimuksen tulosten perusteella vahvimmin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen yhdistettäviin tekijöihin. ”Tarkastettavan organisaation tai yksikön tuntemus” -osatekijästä 56 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä, ja vastaavasti ”lakien, standardien ja alan hyvien käytäntöjen noudattaminen” -osatekijästä 52 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä. ”Ennakoiva ote talousasioihin, sisäisiin kontrolleihin ja riskeihin” -osatekijästä 45 prosenttia vastaajista eli alle puolet oli täysin samaa mieltä.

Nykyaikaisessa sisäisessä tarkastuksessa voisi ajatella korostuvan innovatiivisuus ja kyky uusiutua. Myös aikaisempi tutkimuskirjallisuus on todennut mm. innovatiivisten kehittämistoimenpiteiden määrän olevan keskeinen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytys (ks. IIA 2010). Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että suomalaisista sisäisen tarkastuksen ammattilaisista 41 prosenttia eli selvästi alle puolet oli täysin samaa mieltä siitä, että innovatiivisuus ja uusiutuminen vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Lopuksi, ainoastaan 10 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä siitä, että sisäisen tarkastuksen osallistuminen riskienhallintaan vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Tulos on merkittävä ottaen huomioon sisäisen tarkastuksen keskeiset tavoitteet, joista yksi tärkeimmistä on tuottaa organisaatiolle lisäarvoa parantamalla riskienhallintaprosesseja. Suomalaisten sisäisten tarkastajien mielipiteiden mukaan riskienhallintatekniikoiden käyttämisellä ei ole vahvaa yhteyttä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen.

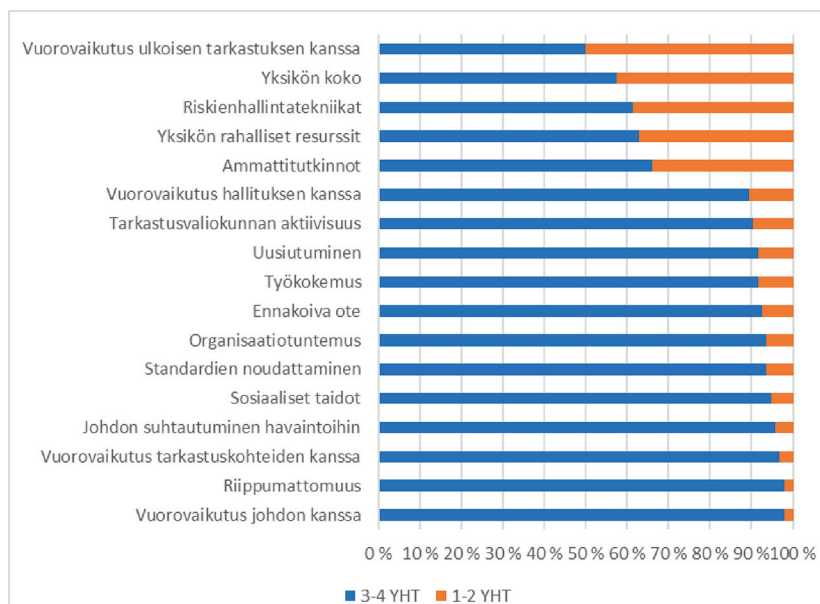
Taulukko 1. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavien osatekijöiden vastausjakauma asteikolla 1 (täysin eri mieltä), 2 (jokseenkin eri mieltä), 3 (jokseenkin samaa mieltä) ja 4 (täysin samaa mieltä).

Tuloksellisuuden osatekijä	4	3	2	1	YHT	Keskiarvo
Riippumattomuus	75	16	1	1	93	3,77
Vuorovaikutus johdon kanssa	74	18	2	0	94	3,77
Johdon suhtautuminen havaintoihin	72	18	2	2	94	3,70
Sosiaaliset taidot	65	24	3	2	94	3,62
Vuorovaikutus hallituksen kanssa	66	18	9	1	94	3,59
Työkokemus	58	28	8	0	94	3,53
Vuorovaikutus tarkastuskohteiden kanssa	54	37	1	2	93	3,52
Organisaatiotuntemus	56	31	4	2	93	3,52
Standardien noudattaminen	52	36	6	0	94	3,49
Ennakoiva ote	42	45	6	1	94	3,36
Tarkastusvaliokunnan aktiivisuus	40	44	8	1	93	3,32
Uusiutuminen	39	47	7	1	94	3,32
Ammattitutkinnot	15	47	31	1	94	2,81
Yksikön rahalliset resurssit	12	47	30	5	94	2,70
Riskienhallintatekniikat	9	48	32	4	93	2,67
Yksikön koko	13	41	30	10	94	2,61
Vuorovaikutus ulkoisen tarkastuksen kanssa	8	39	42	5	94	2,53

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus



Kuvio 1. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavien osatekijöiden prosentuaalinen vastausjakauma asteikolla 1 (täysin eri mieltä), 2 (jokseenkin eri mieltä), 3 (jokseenkin samaa mieltä) ja 4 (täysin samaa mieltä).



Kuvio 2. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavien osatekijöiden prosentuaalinen vastausjakauma asteikolla 1 (täysin eri mieltä) ja 2 (jokseenkin eri mieltä) yhteenlaskettuna, sekä 3 (jokseenkin samaa mieltä) ja 4 (täysin samaa mieltä) yhteenlaskettuna.

Johtopäätökset ja yhteenvedo

Tämän tutkimuksen tuloksista voidaan johtaa keskeisiä päätelmiä niin teoreettisesta kuin käytännön näkökulmasta. Teoreettisesta näkökulmasta tutkimus vahvistaa aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä käsityksiä siitä, millaisista osatekijöistä tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset muodostuvat. Aikaisemman tutkimuskirjallisuuden mukaan sisäisen tarkastuksen ja operatiivisen johdon sekä sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon (hallituksen) väliset vuorovaikutussuhteet ovat keskeisiä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta määrittäviä osatekijöitä (ks. esim. IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007;

Soh & Martinov-Bennie 2011). Tämän tutkimuksen tulokset tukevat näitä aikaisemmassa kirjallisuudessa esitettyjä havaintoja. Tulosten perusteella voidaan tulkita, että toimiakseen tuloksellisesti sisäisen tarkastuksen on kyettävä rakentamaan luottamuksellinen ja toimiva vuorovaikutussuhde keskeisistä sidosryhmistä erityisesti operatiiviseen johtoon ja hallitukseen. Yleisesti tutkimuksen tulokset herättävät ajatuksia organisaatioiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmien eri toimijoiden keskinäisistä suhteista, ja erityisesti sisäisen tarkastuksen suhteista muihin hallinnointijärjestelmän toimijoihin. Organisaation hallinnointijärjestelmään voidaan asemoida seuraavat neljä toimijaa: 1) hallitus, 2) operatiivinen johto, 3) ulkoinen tarkastus, ja 4) sisäinen tarkastus (ks. esim. Arvopaperimarkkinayhdistys 2015). Tämän tutkimuksen tulosten perusteella sisäisen tarkastuksen yhteistyö vaikuttaisi ulottuvan muihin hallinnointijärjestelmän keskeisiin toimijoihin tilintarkastajaa lukuun ottamatta, sillä peräti 50 prosenttia vastaajista oli joko räysin tai jokseenkin eri mieltä sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen tarkastuksen välisen vuorovaikutussuhteen liittymisestä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Havainto ei tue kokonaisvaltaisen valvontajärjestelmän yhtenäisyyttä suomalaisessa kontekstissa, sillä tulokset viittaavat vähäisempään vuorovaikutukseen tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien kesken. Tulos on merkittävä, sillä tilintarkastajaa pidetään aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa sisäisen tarkastuksen keskeisenä asiakkaana (ks. esim. IIA 2010; Lenz & Hahn 2015), ja sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudella on kansainvälisten tilintarkastusalan standardien (ST-Akatemia, 2017) mukaan tärkeä merkitys tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa². Tämän tutkimuksen tulosten perusteella vaikut-

² Kansainvälisistä tilintarkastusalan standardeista (ISA-standardit) esimerkiksi ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, ISA 250 *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuudesta hallintoelimille ja toimivalle johdolle*, ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, ISA 315 *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset* ja ISA 610 *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen sisältävät tilintarkastajaa velvoittavia vaatimuksia ja ohjeistusta*, joiden mukaan tilintarkastuksessa on huomioitava sisäisen tarkastuksen tekemä työ ja arvioitava sen tehokkuutta.

taisi siltä, että sisäisten tarkastajien näkökulmasta vuorovaikutussuhde tilintarkastajaan ei kuitenkaan ole sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden keskeisimpiä osatekijöitä. Toiseksi, tutkimustulokset tukevat globaalissa kontekstissa tehtyä tutkimushavaintoa (ks. IIA RF 2011), jonka mukaan sisäisen tarkastuksen riippumaton asema organisaation sisällä sekä tarkastajien objektiivisuus työtä tehdessään ovat erittäin keskeinen toiminnon tuloksellisuutta määrittävä tekijä. Tässä tutkimuksessa riippumattomuus ja objektiivisuus nousivat tarkastajien keskuudessa kaikkein keskeisimmäksi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta määrittäväksi osatekijäksi.

Kolmas tämän tutkimuksen keskeinen teoreettinen johtopäätös on tiettyjen sisäisten tarkastajien ja tarkastusyksikön ominaisuuksiin liittyvien osatekijöiden vähäisempi yhteys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Tämän tutkimuksen tulosten perusteella hämmästyttävän harva sisäinen tarkastaja oli täysin samaa mieltä siitä, että tarkastusyksikön koko, yksikön käytössä olevat rahalliset resurssit tai ammattitutkintojen, kuten esimerkiksi *Certified Internal Auditor* -tutkinnon, suorittaminen vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Tämän tutkimuksen tulokset tukevat näin ollen vain osittain aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä havaintoja, joiden mukaan tarkastusyksikön koolla (Arena & Azzone 2009), resursseilla (IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011) ja ammattitutkintojen suorittamisella (Sarens, 2009) on yhteys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen.

Käytännön näkökulmasta tämän tutkimuksen tulosten perusteella voisi päätellä, että niukemmillaakin oikein kohdennetuilla resursseilla on mahdollista organisoida tuloksellinen sisäinen tarkastus. Havainto on merkittävä erityisesti sääntely-ympäristössä, jossa sisäisen tarkastuksen toiminto on pääasiassa säädetty vapaaehtoiseksi toiminnoksi osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Tutkimustulos on hyödyllinen päätöksentekijöille, jotka pohtivat sisäisen tarkastuksen järjestämistä vapaaehtoiselta pohjalta ja tekevät päätöksiä niukkojen resurssien allokoinnista eri johtamisjärjestelmän toimijoiden kesken. Tämän tutkimuksen tulokset ovat hyödyllisiä myös sisäisen tarkastuksen ammattilaisille, jotka

voivat hyödyntää tuloksia kehittäessään toimintaansa tuloksellisempaan suuntaan ja pyrkiessään näin nostamaan toimintoaan yhä keskeisemmäksi toimijaksi organisaation hallinnointijärjestelmässä.

Tutkimus antaa pohjaa jatkotutkimukselle sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksistä esimerkiksi laajemmalla osatekijäjoukolla. Myös tuloksellisuuteen vaikuttavien osatekijöiden analysointi sisäisen tarkastuksen palveluntarjoajien ja organisaatiossa toimivien sisäisten tarkastajien kesken on kiinnostava jatkotutkimusteema. Lisäksi, sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuskeskusteluun on mahdollista saada syvyyttä ottamalla tarkasteluun myös muiden keskeisten toiminnon sidosryhmien, kuten hallituksen, tarkastusvaliokunnan, operatiivisen johdon ja tilintarkastajan näkökulmia. Toisaalta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen voitaisiin saada uusia näkökulmia tutkimalla organisaatioon perustetun sisäisen tarkastuksen yhteyttä organisaation taloudelliseen menestykseen. Tämänkaltaisen tutkimus voisi avata sisäisen tarkastuksen tuottamaa lisäarvoa uudesta näkökulmasta. Tällä tutkimuksella on luontaisia rajoitteita ja sen tulosten tulkintaan liittyy varauksia. Tämä tutkimus toteutettiin täysin suomalaisella kohdeaineistolla, joten kansainvälisillä aineistoilla tehtävät tutkimukset voisivat edelleen laajentaa tiedeyhteisön ymmärrystä monitulkintaisesta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta. Edelleen, tutkimuksen tulokset antavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta vain tarkastajien omia käsityksiä peilaavan kuvan. Toisaalta, myös näihin tarkastajien antamien vastausten pohjalta muodostettuihin tutkimustuloksiin liittyy tulkinnanvaraisuutta alan nopean kehityksen ja tuloksellisuuskäsitteen erilaisten tulkintojen johdosta.

Kiitokset

Tässä tutkimuksessa käytetty kyselylomakehaastatteluaineisto on osa hallintotieteiden kandidaatti Aurora Havukaisen opinnäytetyötä, joka hyväksyttiin Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa toukokuussa 2018. Kiitän häntä aineiston luovuttamisesta jatkotutkimuskäyttöön.

Lähteet

- Arena, M. & Azzone, G. (2009) Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43–60.
- Arvopaperimarkkinayhdistys ry (2015) *Hallinnointikoodi 2015*. <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2015/10/hallinnointikoodi2015finweb1.pdf>. Viitattu 3.7.2018.
- Asetus valtion talousarviosta 1243/1992.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Raghunandan, K. (2005) Factors Associated with US Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, 69–84.
- Goodwin, J. (2004) A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 5, 640–650.
- Hallituksen esitys kuntalain muuttamisesta HE 24/2012 vp.
- Havukainen, A. (2018) *Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus – näkemyksiä organisaatioiden omilta tarkastajilta sekä palveluntuottajilta*. Tampereen yliopiston kandidaatintutkielma.
- Holzer, M. & Kloby, K. (2005) Public performance measurement. An assessment of the state-of-the-art and models for citizen participation. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54 (7), 517–532.
- Kanter, R. M. & Brinkerhoff, D. (1981) Organizational Performance: Recent Developments in Measurement. *Annual Review of Sociology*, 7, 321–349.
- Kaplan R. S. & Norton, D. P. (1996) *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business Press.
- Kuntalaki 365/2012.
- Kuntalaki 420/2015.
- Lenz, R. & Hahn, U. (2015) A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 5–33.
- Lenz, R., Sarens, G. & D'Silva, K. (2014) Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff. *International Journal of Auditing*, 18 (2), 126–138.
- Lumijärvi, I. (2009) *Johdamisen vaikutus organisaation tuloksellisuuteen*. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy.
- Martikainen, J.-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. (2002) *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Kuntien näkemyksiä tilintarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista*. Tampere: Tampere University Press.

- Mihret, D. G. & Yismaw, A. W. (2007) Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), 470–484.
- Osaakeyhtiölaki 624/2006.
- Paape, L., Scheffe, J. & Snoep, P. (2003) The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – a Survey. *International Journal of Auditing*, Vol. 7, 247–262.
- Rediker, K. & Seth, A. (1995) Boards of Directors and Substitution Effects of Alternative Governance Mechanisms. *Strategic Management Journal*, 16 (2), 85–99.
- Rönkkö, J. & Lilja, M. (2016) Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatioissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 44 (2), 27–43.
- Sarens, G. (2009) Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13, 1–7.
- Sisäiset tarkastajat ry (2017) *Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit*. Standardien käännös. https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/standards_2017_fi.pdf. Viitattu 10.7.2018.
- Sisäiset tarkastajat ry (2018) <https://theiia.fi/yhdistys/>. Viitattu 29.6.2018.
- Sisäiset tarkastajat ry (2018) *Ammatillinen ohjeistus*. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>. Viitattu 12.7.2018.
- Soh, D.S.B. & Martinov-Bennie, N. (2011) The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605–622.
- ST-Akatemia (2017) *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- The IIA Research Foundation (IIARF) (2011) *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study, Measuring Internal Auditing's Value, Report III*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Measuring-IA-Value.pdf>. Viitattu 12.7.2018.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2010) *Practice Guide: Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, Recommended Guidance*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Measuring-Internal-Audit-Effectiveness-and-Efficiency-Practice-Guide.aspx>. Viitattu 12.6.2018.

Liite 1 Kyselylomake

Toimenkuva

1. Sisäinen tarkastaja organisaation omassa sisäisen tarkastuksen yksikössä
2. Palveluntarjoaja sisäisen tarkastuksen palveluja tarjoavassa yhteisössä

Mitkä seuraavista asioista mielestänne vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen? Vastaukset asteikolla 1–4:

- 1=Täysin eri mieltä
- 2=Jokseenkin eri mieltä
- 3=Jokseenkin samaa mieltä
- 4=Täysin samaa mieltä

Sisäisten tarkastajien/sisäisen tarkastuksen yksikön ominaisuudet

1. Sisäisen tarkastuksen yksikön koko
2. Yksikön rahallisten resurssien määrä
3. Ammattitutkintojen (esim. CIA) suorittaminen
4. Työkokemus sisäisen tarkastuksen parissa
5. Tarkastajien sosiaaliset taidot

Suhteet

1. Toimiva vuorovaikutus hallituksen/tarkastusvaliokunnan kanssa
2. Tarkastusvaliokunnan aktiivisuus sisäisen tarkastuksen kysymyksissä
3. Toimiva vuorovaikutus johdon kanssa
4. Johdon suhtautuminen tarkastushavaintoihin
5. Toimiva vuorovaikutus tarkastuksen kohteina olevien yksiköiden kanssa
6. Toimiva vuorovaikutus ulkoisen tilintarkastajan kanssa

Toiminnalliset ja tarkastusprosessiin liittyvät tekijät

1. Lakien, standardien ja alan hyvien käytäntöjen noudattaminen
2. Tarkastuksen riippumattomuus ja objektiivisuus
3. Sisäisen tarkastuksen osallistuminen riskienhallintaan (riskienhallintatekniikoiden käyttäminen)
4. Ennakoiva ote talousasioihin, sisäisiin kontrolleihin ja riskeihin
5. Innovatiivisuus ja uusiutuminen (esim. uusien tarkastusmenetelmien käyttöönotto)
6. Tarkastettavan organisaation/yksikön tuntemus